

de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

Aan de Vaste Commissie voor Financiën van de
Tweede Kamer der Staten-Generaal
mr. R.F. Berck
Postbus 20018
2500 EA DEN HAAG

Amsterdam, 16 oktober 2008

**Betreft: Wetsvoorstel (nr. 31 065) ‘Aanpassing van de wetgeving aan en invoering van
titel 7.13 (vennootschap) van het Burgerlijk Wetboek (Invoeringswet titel
7.13 Burgerlijk Wetboek)’, commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen
van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de derde nota van
wijziging**

Geachte leden van de Commissie,

Met veel belangstelling en enige verbazing heeft de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) kennisgenomen van de derde nota van wijziging bij bovengenoemd wetsvoorstel. De verbazing vloeit voort uit het feit dat zo laat in het parlementaire proces nog zulke substantiële wijzigingen worden aangebracht, terwijl de afgelopen jaren in de literatuur en ook door de Orde in maar liefst drie commentaren uitgebreid is ingegaan op dit wetsvoorstel.

De Orde was en is zeer verheugd over de secure behandeling van het wetsvoorstel. Vanwege het belang dat de Orde hecht aan dit wetsvoorstel geeft zij ook haar opmerkingen bij deze derde nota van wijziging, die in de ogen van de Orde de nodige onduidelijkheden bevat waar zowel de adviespraktijk als de Belastingdienst niet mee uit de voeten kunnen. Met dit commentaar tracht de Orde nog meer helderheid te bewerkstelligen.

De Orde wil uitdrukkelijk benadrukken dat zij met dit commentaar géén vertraging in de behandeling van het wetsvoorstel wil veroorzaken. De Orde hecht zeer aan de invoering van het nieuwe personenvennootschapsrecht per 1 januari 2009. Om eventuele knelpunten op te lossen doet de Orde dan ook concrete tekstvoorstellen.

Algemeen

De Orde is van mening dat de opmerking dat de OVR géén rechtspersoon (RP) is in de zin van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR), tenzij deze uitdrukkelijk wel wordt aangemerkt als RP, leidt tot een onnodige zoektocht naar de juiste toepassing van deze wet. Bovendien is het in strijd met de eerdere opmerkingen dat voor de WBR nu juist wel de rechtspersoonlijkheid als uitgangspunt geldt. De Orde uit haar bezorgdheid over deze aanpak en is voorstander van een eenduidige toepassing van de OVR als RP. Als de staatssecretaris van Financiën zou blijven bij zijn huidige opvatting, zou hij de praktijk dan behulpzaam kunnen zijn door per artikel uit de WBR én het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer aan te geven of de OVR wel of niet een RP is. Met name is voor de praktijk van belang dat helderheid komt over de toepassing van de interne reorganisatievrijstelling bij overdrachten binnen een concern naar een OVR. In artikel 5b Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer staat de OVR immers ook niet genoemd.

Artikel 5, onderdeel A (artikel 2 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

Naar de mening van de Orde maakt de aanpassing van artikel 2 zoals voorgesteld in de derde nota van wijziging de wet ongelooflijk veel én onnodig ingewikkelder. Bovendien raakt zij nu zulke exotische situaties, dat in die gevallen nagenoeg alleen sprake kan zijn van niet-bewust opgezochte situaties en dus van overkill. De Orde pleit voor een algemene antimisbruikregel waarbij verkrijgingen van de belastingplichtige en met hem verbonden personen/lichamen krachtens een samenhangende overeenkomst worden samengeteld. Op die manier worden alleen constructies de pas afgesneden en goedwillende belastingplichtige niet geraakt. De Orde doet de suggestie om het voorgestelde artikel 2, lid 3 WBR te vervangen door:

“3. Voor de toepassing van het tweede lid, worden verkrijgingen krachtens een samenhangende overeenkomst door de belastingplichtige of met hem verbonden personen en lichamen als bedoeld in artikel 4 van deze wet worden aangemerkt als één verkrijging. Er is dan alsnog belasting verschuldigd over de samenhangende verkrijgingen die nog niet eerder in de heffing zijn betrokken. Verrijgingen binnen een periode van 24 maanden worden geacht krachtens een samenhangende overeenkomst te zijn verkregen, tenzij aannemelijk gemaakt wordt dat dat niet het geval is”.

Zoals hierboven is opgemerkt is de Orde primair van mening dat een algemene samentelbepaling de voorkeur verdient boven de voorgestelde zeer specifieke bepalingen. Mocht worden vastgehouden aan de voorgestelde bepalingen, dan heeft de Orde de volgende vragen.

In het voorgestelde artikel 2, lid 3 WBR wordt een tweejaarsregeling geïntroduceerd die ziet op opeenvolgende verkrijgingen binnen twee jaar door verschillende verkrijgers. Hiermee wijkt deze regeling af van de tweejaarsregeling in artikel 4, lid 5, onderdeel b, WBR, welke ziet op opeenvolgende verkrijgingen binnen twee jaar door dezelfde verkrijger. Ten aanzien van deze afwijking ontbreekt echter een toelichting in de derde nota van wijziging (de Orde verwijst tevens naar de aantekening van de redactie Vakstudie-Nieuws, V-N 2008/47.25, blz. 100). De Orde zou graag vernemen wat de reden is om een tweejaarsregeling te introduceren die afwijkt van de tweejaarsregeling van artikel 4, lid 5, onderdeel b, WBR.

Voorts wijst de Orde op de eveneens door de redactie Vakstudie-Nieuws gesignaleerde effecten die kunnen optreden door in het voorgestelde artikel 2, lid 3, WBR aan te sluiten bij het partnerbegrip van artikel 1.2 Wet IB 2001 (V-N 2008/47.25, blz. 101). Deze effecten leiden naar de mening van de Orde tot grote rechtsonzekerheid en zijn dan ook niet wenselijk. Gelet hierop verzoekt de Orde om de voorgestelde tweejaarsregeling van artikel 2, lid 3, WBR conform de bestaande tweejaarsregeling van artikel 4, lid 5, onderdeel b, WBR vorm te geven door de wettekst van de laatste volzin van artikel 2, lid 3, WBR als volgt te laten luiden:

"Verkrijgingen binnen een tijdsverloop van twee jaren door een natuurlijk persoon, al dan niet tezamen met zijn echtgenoot, zijn bloed- en aanverwanten in de rechte linie en in de tweede graad van de zijlinie, alsmede door een lichaam waarin hij een geheel of nagenoeg geheel direct of indirect belang heeft, worden beschouwd als te hebben plaatsgehad ingevolge dezelfde of een samenhangende overeenkomst.."

De Orde merkt het volgende op ten aanzien van de uitwerking van de gegeven voorbeelden in de toelichting bij het voorgestelde artikel 2, lid 3, WBR. Het belastbare feit in de overdrachtsbelasting sluit aan bij het tijdstip van de verkrijging. Voorts stelt de voorgestelde bepaling van artikel 2, lid 3, WBR dat het belastbare feit zich voordoet op het tijdstip van de eerste verkrijging. Gelet op deze systematiek is het naar de mening van de Orde dan ook niet mogelijk om een verkrijging in 2008 alsnog te belasten op grond van een wettelijke bepaling die op dat moment nog niet in werking is getreden. Aangezien het voorgestelde artikel 2, lid 3, WBR op het in beide voorbeelden genoemde tijdstip van de eerste verkrijging (2008) nog niet in werking is getreden, is het in de gegeven voorbeelden dan ook niet mogelijk om, als gevolg van de tweede verkrijging, alsnog te heffen over de eerste verkrijging. Dit zou wél mogelijk zijn indien de eerste verkrijging plaatsvindt op het moment dat het voorgestelde artikel 2, lid 3, WBR daadwerkelijk in werking is getreden. De Orde zou derhalve graag bevestigd zien dat het voorgestelde artikel 2, lid 3, WBR slechts ziet op opeenvolgende verkrijgingen waarbij de eerste verkrijging zich pas op of ná inwerkingtreding van de Invoeringswet Titel 7.13 Burgerlijk Wetboek voordoet.

Voorts is de Orde van mening dat op basis van het voorgestelde artikel 2, lid 3, WBR en artikel 4, lid 5, onderdeel b, WBR, per definitie geen samenloop tussen beide wetsbepalingen kan plaatsvinden. Beide bepalingen sluiten immers aan bij de eerste verkrijging als belastbaar feit en dus bij het wetsartikel dat op het moment van die eerste verkrijging van toepassing is. De Orde vraagt of de staatssecretaris deze mening kan bevestigen.

Artikel 5, onderdeel B (artikel 4 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

De Orde zou graag vernemen waarom de eenderde grens in het consolidatievoorschrift van artikel 4 WBR wél van toepassing is op belangen in een besloten vennootschap of een naamloze vennootschap maar niet op belangen in een OVR. De Orde is van mening dat er geen rechtvaardiging voor dit onderscheid bestaat. De Orde verzoekt dan ook om de eenderde grens in het consolidatievoorschrift eveneens van toepassing te laten zijn op belangen in een OVR en om dit expliciet in de wettekst tot uitdrukking te brengen.

Artikel 5, onderdeel E (artikel 56 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

De tweede volzin van het voorgestelde artikel 56 WBR beoogt zeker te stellen dat, onder voorwaarde van gelijkblijvende gerechtigdheid, geen overdrachtsbelasting is verschuldigd indien een beleggingsfonds rechtspersoonlijkheid verkrijgt. De voorgestelde tweede volzin spreekt echter van een indirecte verkrijging. De Orde merkt op dat het als vennoot economisch deelgerechtigd worden in een OVR als gevolg van het verkrijgen van rechtspersoonlijkheid door de OVR als een directe verkrijging van een economische deelgerechtigdheid in die OVR kan worden aangemerkt. De Orde stelt dan ook voor om in de tweede volzin het woord indirect te schrappen.

Voorts zou de Orde graag willen vernemen of in situaties waarbij de juridische eigendom van het vastgoed in bezit is van hetzij de participanten in een OV, dan wel een bewaarder, de verkrijging van de juridische eigendom door de OVR eveneens is vrijgesteld. Dit past naar de mening van de Orde geheel in de gedachte achter artikel 56 WBR, namelijk dat men éénmalig de mogelijkheid krijgt om zonder overdrachtsbelasting over te stappen naar de nieuwe rechtspersoon.

Hetzelfde geldt voor de omzetting van een bv in een OVR en vice versa. De omzetting vormt op rechtspersonenniveau géén belastbaar feit. Op aandeelhouders-/deelgerechtigden niveau rijst de vraag of overdrachtsbelasting verschuldigd is. De aandeelhouder wordt immers deelgerechtigde in een onroerendezaaklichaam of andersom. De tekst van het voorgestelde artikel 4, lid 1, WBR is op dit punt niet helder als gevolg van het woord “onderscheidelijk”. De Orde verzoekt te bevestigen dat bij de omzetting van een bv in een OVR en vice versa géén overdrachtsbelasting verschuldigd is op aandeelhouders-/deelgerechtigdenniveau, mits er géén belangenverschuiving plaatsvindt. De Orde wijst er in dit kader op dat ook als bijvoorbeeld een vastgoedportefeuille wordt afgesplitst naar een nieuwe vennootschap, de afsplitsing zowel op vennootschapsniveau als op aandeelhoudersniveau (de aandeelhouders verkrijgen immers aandelen in een onroerendezaakrechtspersoon) is vrijgesteld. Ook in die gevallen is géén overdrachtsbelasting verschuldigd op aandeelhoudersniveau.

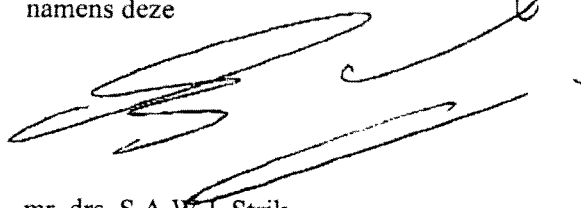
De Orde vraagt zich tot slot af wat de reden is dat het amendement Weekers nr. 12 niet in de derde nota van wijziging is opgenomen. Dit amendement past geheel in de lijn dat elk samenwerkingsverband die de rechtspersoonlijkheid wil benutten, naar deze rechtspersoon kan overgaan zonder extra sancties op zich te nemen. Het – naar de mening van de Orde onterechte – onderscheid tussen vastgoedbeleggingsfondsen en ondernemers verdwijnt daarmee voor de toepassing van artikel 56 WBR. De Orde beveelt opnemng van het amendement aan.

Een afschrift van deze brief is heden verzonden aan de staatssecretaris van Financiën.
Een gelijklopende brief is verzonden aan de Vaste commissie voor Justitie met afschrift aan de minister van Justitie.

Uiteraard is de Orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten.

Hoogachtend,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs,
namens deze



mr. drs. S.A.W.J. Strik
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen